



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.W., Adr., vom 15. Februar 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 8. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2007 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) u.a. die Berücksichtigung von Umschulungskosten als Werbungskosten bei der nichtselbständigen Arbeit. Es handelt sich dabei um die Kosten eines Prana Vita Kurses beim Wirtschaftsförderungsinstitut (WIFI) in Höhe von 1.460 € und diesbezügliche Fahrtkosten von 133 €, insgesamt 1.593 €. Dazu führte die Bw. an, die Umschulung werde grundsätzlich durch die Landesregierung gefördert. Sie habe jedoch nicht um eine Förderung angesucht, da das Familieneinkommen zu hoch sei.

Auf einen Vorhalt des Finanzamtes ergänzte die Bw., sie übe derzeit den Beruf einer Buchhalterin aus. Für die Ausbildungskosten habe sie weder vom Arbeitgeber noch von der Landesregierung oder vom AMS eine Förderung erhalten. Sie habe den Kurs besucht, da ältere Dienstnehmerinnen durch den Arbeitgeber einem enormen Druck ausgesetzt seien.

Das Finanzamt führte die **Arbeitnehmerveranlagung 2007** durch, ohne die beantragten Umschulungskosten und die Kosten für Fachliteratur zu berücksichtigen. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt aus, Umschulungskosten seien abzugsfähig, wenn dadurch der Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit ermöglicht werde und auch tatsächlich die Ausübung eines anderen Berufes angestrebt werde. Derzeit sei nicht abzusehen, ob bzw. wann die Bw. aufgrund der Prana Vita Ausbildung Einnahmen erzielen werde. Die Kosten können daher nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Sollte die Bw. jedoch in Zukunft als Prana Vita Therapeutin Einkünfte erzielen, könne innerhalb von fünf Jahren wegen dieses rückwirkenden Ereignisses eine Bescheidänderung durchgeführt werden. Die Kosten der Fachliteratur von 96,20 € seien nicht berücksichtigt worden, da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 € nicht übersteige.

In der **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 brachte die Bw. vor, dass laut Steuerbuch 2006 Umschulungskosten, die aus öffentlichen Mitteln oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, immer abzugsfähig seien. Die von ihr besuchten Kurse werden durch die Landesregierung gefördert, sie habe jedoch auf Grund des zu hohen Familieneinkommens keine Förderung erhalten. Ein Großteil der Teilnehmer habe die Förderung bekommen. Wie aus den Beilagen zur Arbeitnehmerveranlagung hervorgehe, schließe die Umschulung mit einer Prüfung ab. Daraus könne geschlossen werden, dass jeder, der eine Prana Vita Ausbildung mache, die Ausübung dieses Berufes anstrebe.

Das Finanzamt wies ohne weitere Ermittlungen die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** ab, wobei die Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides wiederholt wurde.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Sie habe nur jene Kosten der Umschulungsmaßnahmen geltend gemacht, die bei Personen mit geringem Einkommen aus öffentlichen Mitteln oder von Arbeitsstiftungen unterstützt werden.

Die Prana Vita Ausbildung sei umfassend, schließe mit einer Prüfung ab und ermögliche ihr mit noch anderen Zusatzausbildungen den Einstieg in eine neue berufliche Tätigkeit, da ihr derzeitiger Beruf für ältere Dienstnehmer sehr anstrengend sei. Auch das Arbeitsamt fördere die Energetikerausbildungen.

Sie habe bereits Kurse besucht und wolle noch weitere Zusatzausbildungen in diese Richtung machen, die nicht aus öffentlichen Mitteln gefördert werden, um in dieser Berufssparte erfolgreich zu sein. Sie benötige daher derzeit Geld für weitere Ausbildungen zur beruflichen Neuorientierung.

Über **Vorhalt** der **Abgabenbehörde zweiter Instanz** übermittelte die Bw. ein Zeugnis des WIFI vom 6. Juni 2007 über die Absolvierung der Abschlussprüfung nach der im Zeitraum 6. Oktober 2006 bis 5. Mai 2007 erfolgten Ausbildung zum „zertifizierten Prana Vita Practitioner“. Die Bw. erläuterte, sie habe in den Vorjahren auch u.a. an einer Reiki Ausbildung und einem Seminar über Geistheilung teilgenommen und plane noch weitere Kurse wie Schamanen Ausbildung, Ayurveda etc. Da ihr Arbeitgeber aus Altersgründen den Betrieb aufgeben werde, sei ihr Arbeitsplatz gefährdet. Dann beabsichtige die Bw. den derzeitigen Beruf aufzugeben und als Prana Vita Therapeutin selbständig zu arbeiten. Zu den Verdienstmöglichkeiten des neuen Berufes führte die Bw. aus, sie hoffe die Lebenshaltungskosten decken zu können. In ihrem Alter werde sie keine neue Arbeitsstelle finden. Sie habe in ihrer Berufszeit nie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln erhalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw., als Buchhalterin in einer Steuerberatungskanzlei beschäftigt, absolvierte zwischen Oktober 2006 und Juni 2007 beim WIFI eine Ausbildung als Prana Vita Therapeutin. Prana Vita ist eine berührungslose Energie-Therapie, um die Selbstheilung zu aktivieren und gesund zu bleiben (www.prana.co.at).

Strittig ist, ob es sich bei den Ausbildungskosten des Jahres 2007 von insgesamt 1.593 € um Aufwendungen für steuerlich abzugsfähige Umschulungsmaßnahmen handelt.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG in der für das Jahr 2006 anzuwendenden Fassung zählen zu den Werbungskosten Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Eine idente Regelung gilt gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG auch für den Bereich der Betriebsausgaben im Rahmen von betrieblichen Einkünften.

Hingegen dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bei Aufwendungen für Umschulungsmaßnahmen handelt es sich um vorweggenommene Werbungskosten. Die Umschulungsmaßnahme muss laut Gesetzestext auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein. Es müssen Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH

25.6.2000, 95/14/0134, VwGH 16.12.1999, 97/15/0148). Die Anerkennung vorweggenommener Werbungskosten setzt voraus, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit stehen.

Gleiches gilt für vorweggenommene Betriebsausgaben, welche bereits vor Betriebseröffnung anfallen können, allerdings nur wenn die Eröffnung eines Betriebes tatsächlich ernsthaft beabsichtigt ist. Die zielstrebige Vorbereitung der Betriebseröffnung muss für die Außenwelt erkennbar sein (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG, § 4 Anm 57).

Die Umschulungen müssen darüber hinaus umfassend sein, einzelne Kurse oder Kursmodule, die einen Berufsumstieg nicht sicherstellen, sind daher nicht abzugsfähig (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 203/4/2, *Atzmüller/Herzog/Mayr*, RdW 2004, 621).

Aus der Kursbeschreibung des WIFI zur Ausbildung zum/zur zertifizierten Prana Vita Therapeuten/in (www.bgld.wifi.at) ist ersichtlich, dass „nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung der Absolvent eine Urkunde erhält, die ihn als zertifizierten Prana Practitioner ausweist und auszeichnet. Der zertifizierte Prana Practitioner führt seine Tätigkeit mit dem Gewerbeschein des Energetikers selbstständig aus.“

Im vorliegenden Fall hat die Bw. den erfolgreichen Abschluss der Ausbildung zum zertifizierten Prana Practitioner durch Vorlage des Zeugnisses nachgewiesen. Es ist somit davon auszugehen, dass es sich bei dieser Ausbildung um eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt, die einen Berufsumstieg in eine neue Tätigkeit ermöglicht.

Eine weitere Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Umschulungsmaßnahmen ist – wie erwähnt - das „Abzielen auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes“ im jeweiligen Zeitpunkt der Entstehung der Kosten. Ob tatsächlich beabsichtigt ist, einen anderen Beruf auszuüben, oder ob andere Motive des Steuerpflichtigen der Ausbildung zu Grunde liegen (zB. private Interessen), ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen.

Zum Beweggrund der Umschulungsmaßnahme brachte die Bw. vorerst vor, dass sie sich in ihrem derzeitigen Beruf sehr belastet fühle und sie sich daher beruflich neu orientieren wolle. Festzustellen ist, dass die Bw. ihre Ausbildung mit Abschlussprüfung am 6. Juni 2007 abgeschlossen hat, jedoch anlässlich der Beantwortung des Vorhaltes am 26. Mai 2008 keine konkreten Maßnahmen zur künftigen neuen Berufsausübung bekannt gegeben hat. Ihr Dienstverhältnis als Buchhalterin ist bis dato aufrecht. Umstände, die über eine bloße Absichtserklärung hinausgehen, sind nicht ersichtlich.

Im übrigen legen auch die ungewissen Verdienstmöglichkeiten als Prana Vita Therapeutin („Ich hoffe, die Lebenshaltungskosten decken zu können“) im Vergleich zu den derzeitigen Bezügen der Bw. (im Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit über 28.000 €) die ernsthafte Absicht eines Berufswechsels nicht gerade nahe.

Erst im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz machte die Bw. eine Gefährdung ihres Arbeitsplatzes geltend, aus Altersgründen würde sie nach einer Kündigung keine neue Arbeitsstelle finden.

Der subjektive Wille der Bw., sich im Falle der Arbeitslosigkeit als Prana Vita Therapeutin selbständig zu machen, mag gegeben sein. Diese Absicht kann jedoch im Sinne der zitierten Literatur und Judikatur nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn der innere Entschluss zur Aufnahme einer neuen Tätigkeit klar und eindeutig nach außen in Erscheinung tritt und durch geeignete Unterlagen nachweisbar ist. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bereits konkrete Maßnahmen für die Betriebseröffnung gesetzt hat, wie Gewerbeanmeldung, Kontoeröffnung, Anmietung von Räumlichkeiten, Inserate, Werbemaßnahmen etc. Nachweise für Vorbereitungshandlungen irgendeiner Art hat die Bw. nicht erbracht.

Aus einem drohenden Verlust des Arbeitsplatzes könnte grundsätzlich auf die ernsthafte Absicht eines Berufsumstieges geschlossen werden. Aber auch dazu ist es bei unbewiesenen, vagen Behauptungen der Bw. geblieben. Bei den Angaben der Bw., dass ihr Arbeitgeber aus Altersgründen „wahrscheinlich bald den Betrieb nicht mehr führen wird“, bleibt ungewiss, ob und wann tatsächlich eine Kündigung droht.

Die Bw. ist in einer gut gehenden renommierten Steuerberatungskanzlei mit (im Jahr 2007) sieben Dienstnehmern tätig. Fest steht, dass Dkfm. X. schon seit einiger Zeit Pensionsbezüge erhält. Auch wenn er seine Tätigkeit in der Steuerberatungskanzlei einstellen sollte, erfolgt bei einem Verkauf einer Kanzlei üblicherweise eine Übernahme der Angestellten.

Abschließend ist daher festzustellen, dass trotz Aufforderung der Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, zu ihren Angaben geeignete Nachweise zu übermitteln, das Vorbringen hinsichtlich der Absicht eines Berufswechsels auf der Behauptungsebene verblieben ist.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ist ein hinreichend konkreter Zusammenhang der Umschulungskosten mit künftigen Einnahmen in einem neuen Berufsfeld nicht erkennbar. Insbesondere in Hinblick darauf, dass auch ein privates Interesse an den Prana Vita Heilmethoden nicht auszuschließen ist, wäre wegen des Abzugsverbotes von Ausgaben für die private Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG) ein Nachweis einer nach außen

erkennbaren Manifestation der Einkünfteerzielungsabsicht von besonderer Bedeutung gewesen.

Zum Vorbringen der Bw., dass laut „Steuerbuch 2006“ „Aufwendungen des Steuerpflichtigen selbst im Zusammenhang mit Umschulungsmaßnahmen, die aus öffentlichen Mitteln (AMS) oder von Arbeitsstiftungen gefördert werden, immer als Werbungskosten abzugsfähig sind“, ist folgendes auszuführen: Abgesehen davon, dass das „Steuerbuch“ für den Unabhängigen Finanzsenat keine bindende Rechtsquelle darstellt, bezieht sich die zitierte Aussage auf die Förderung eines konkreten Steuerpflichtigen. Keinesfalls jedoch können nach der geltenden Rechtslage Aufwendungen für Kurse generell eine steuerliche Anerkennung erhalten, weil anderen Kursteilnehmern öffentliche Förderungen dafür gewährt wurden.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 14. Juli 2008